

*Д. В. Веремчук,*

*к. е. н., доцент кафедри обліку та аудиту,*

*в. о. завідувача кафедри обліку та аудиту, Севастопольський інститут банківської справи  
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ)*

## СТРАТЕГІЯ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ

*D. Veremchuk,*

*PhD, Associate Professor, Head of the chair of accounting and audit,*

*the Sevastopol Institute of Banking of the University of Banking of the National Bank of Ukraine (Kyiv)*

### THE STRATEGY OF TAX REFORM IN UKRAINE

---

*У статті досліджено стан і проблеми проведення податкових реформувань в Україні. Запропоновано концептуальні напрями трансформації податкової політики України до європейських стандартів. Обґрунтовано процес реалізації стратегії податкової реформи в Україні, а також визначено способи та інструменти її реалізації.*

*The article examines the status and problems of tax reforms in Ukraine. The conceptual directions of transformation of the tax policy of Ukraine to European standards. Substantiates the implementation strategy of tax reform in Ukraine, and also the methods and tools for its implementation.*

---

*Ключові слова: податки, оподаткування, податкова система, податкова політика, податкова реформа.  
Key words: taxes, tax, tax system, tax policy, tax reform.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сучасному етапі економічного розвитку України задовольнити постійно зростаючі суспільні потреби неможливо без науково обґрунтованої системи вилучення частини вартості національного продукту у вигляді податків. Для здійснення структурних змін в усіх підсистемах суспільства, реальних соціально-економічних перетворень, збалансування інтересів різних верств населення і підприємницьких структур, а також становлення ринкових відносин та інтегрування України у європейський економічний простір, необхідна адекватна податкова політика, цивілізованої якості. Така податкова політика не виникає сама собою, її формування є окремою науково-практичною проблемою, яка потребує особливого вивчення, творчого і комплексного підходу до осмислення як чинної вітчизняної податкової моделі, так і здобутого у Європі практичного досвіду у сфері оподаткування. Комплексно сформулювати та ефективно реалізувати в Україні програму заходів щодо вирішення найважливіших проблем національної податкової політики можливо за рахунок здійснення трансформаційних перетворень, які визначатимуть вплив на ефективність податкових реформувань.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Актуальність проведення податкової реформи в Україні зумовлює підвищення уваги вітчизняних науковців та органів законодавчої і виконавчої державної влади до проблем оподаткування, дослідження можливостей застосування в Україні ефективних інструментів податкової політики, що використовуються у європейських країнах, та механізмів їх адаптації до умов нашої країни. Особливо необхідно відмітити праці О.Д. Василика [1], О.М. Десятнюк [2], Ю.Б. Іванова [3], А.І. Крисоватого [4], А.М. Соколовської [5] та інших, які усебічно досліджують напрями удосконалення податкової системи і податкової політики України в контексті економічної інтеграції, зокрема євроінтеграції. На законодавчому рівні доробок основних аспектів податкової реформи в Україні втілений у проєкті Стратегії податкової реформи [6], Стратегії реформування податкової системи [7], Податковому кодексі України [8].

Відаючи належне вищенаведеним напрацюванням, слід відмітити, що у сучасній вітчизняній податковій практиці існує ряд невирішених проблем, що потребують подальших наукових досліджень з метою визначен-

ня ефективної стратегії податкової реформи з урахуванням концептуальних напрямів трансформації податкової політики України в умовах європейської інтеграції.

## МЕТА СТАТТІ

Головною метою цієї роботи є розвиток науково-методичних підходів та практичних механізмів щодо розробки і реалізації стратегії податкової реформи в Україні.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Стратегія податкової реформи за умов проєвропейського вибору України повинна відбивати характер і специфіку напрямів трансформації податкової політики в контексті майбутньої інтеграції до ЄС, накреслений шлях розвитку оподаткування в державі у довгостроковій перспективі на основі зосередження зусиль компетентних органів державної влади на певних стратегічних пріоритетах.

Існуючий в Україні сучасний стан національного оподаткування, який не в певній мірі відповідає європейським стандартам, визначає мету подальшого її реформування. На наш погляд, метою податкової реформи в Україні у контексті майбутньої інтеграції нашої країни до ЄС є побудова сучасної податкової політики європейської демократичної держави, що забезпечує стабільність елементів податків і умов оподаткування, рівність усіх платників податків перед законом, досягнення стратегічних і тактичних завдань сталого соціального-економічного розвитку на засадах фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості, гнучкості та наближеності до європейських стандартів. Зазначена мета податкової реформи ставиться під взаємодією декількох визначальних факторів.

З одного боку, податкова політика завжди знаходиться у межах певної економічної політики, яка свідомо в тій чи іншій мірі підпорядковує собі усі найбільш істотні сфери суспільних відносин. З іншого боку, формування, розвиток і дія податків не може виходити за рамки об'єктивно існуючих правил, принципів і закономірностей побудови та функціонування податкових систем. Інакше кажучи, податки, володіючи своєю внутрішньою логікою, в той же час використовуються державою для досягнення конкретних цілей. Головна проблема при цьому полягає в тому, щоб використання податків як знаряддя податкової політики не вступало в протиріччя з природою, логікою податку [5, с. 234—235].

Виходячи із мети перед податковою реформою ставляться завдання для її ефективного досягнення. Оскільки будь-яка економічна реформа — процес керований, то в ньому обов'язкового зіставлення поставлених завдань з отриманими результатами з використанням певних способів і інструментів. Ступінь досягнення поставлених тактичних завдань і є оцінкою ефективності реалізації податкової реформи в країні.

Необхідно погодитися з більшістю науковцями, що до теперішнього часу в Україні в цілому закінчено формування основ сучасної податкової політики держави з ринковою економікою. Податкова система сьогодні базується на загальноприйнятих у сучасній світовій практиці основних видах податків з врахуванням специфіки української економіки. Система оподаткування України розвивається поступово, зміни, які відбулися за роки незалежності, були позитивними: кількість податків було зменшено, податкові ставки знижено, зменшилась також кількість податкових пільг, водночас розширилась база оподаткування, значно поліпшилось надходження податків [4, с. 302]. У той же час, мета і завдання сучасної податкової реформи повинні чітко визначатися новими пріоритетами податкової політики України, виходячи із концептуальних напрямів її трансформації. Останні повинні бути обумовлені не тільки внутрішніми причинами, а й зовнішніми факторами, зокрема подальшим наближенням вітчизняної податкової моделі

до вимог ЄС з урахуванням майбутньої перспективи поглиблення економічної інтеграції в Європі.

Суттєвою передумовою реформування оподаткування в Україні повинно стати вивчення європейського досвіду здійснення податкових перетворень. Перспективи членства в ЄС зробили величезний вплив на процес і характер податкової реформи в цих країнах, особливо останніми роками. Завдання зближення їх систем фінансів з тими, які існують в ЄС, особливо в контексті переговорів про приєднання, вилилася в імперативні цільові показники і терміни та стала одним з найпотужніших каталізаторів реформ. У той же час, податкові системи держав-членів ЄС мають свої особливості, які пов'язані з пріоритетами національної економічної політики, бюджетними відносинами між різними органами влади та іншими факторами [3, с. 211].

Розглянемо основні концептуальні напрями трансформації вітчизняної податкової політики до європейських стандартів, а також способи і інструменти їх реалізації під час здійснення податкової реформи в Україні.

1. Поступове зниження податкового навантаження на економіку за рахунок розширення бази оподаткування і зміни ставок основних податків.

Результати статичних і аналітичних досліджень свідчать, що рівень повного податкового навантаження в Україні (37,2 % ВВП) є вищим, ніж в середньому по ЄС-27 (35,8 %), а в "нових" державах-членах ЄС є нижчим, а саме 32,4 %. Враховуючи об'єктивність процесу трансформації податкової політики України до вимог ЄС виникає необхідність зниження рівня оподаткування вітчизняної економіки. Таке завдання повинно бути досягнуте, перш за все, за рахунок розширення бази оподаткування (збільшення обсягів доходів і доданої вартості), а також зниження ставок основних бюджетотворюючих податків, зокрема ПДВ і податку на прибуток підприємств з одночасним збільшенням ставок акцизного податку, ресурсних і екологічних платежів.

2. Остаточне приведення складу і структури чинної системи податків у відповідність з практикою європейських країн.

Одним із найважливіших способів досягнення мети податкової реформи в Україні в умовах інтеграційних процесів повинна стати зміна складу системи податків. При цьому, підходи до реформування різні. Одні пропонують провести корекції нині діючих податків. Інші — зовсім змінити моделі податків. Проблема може вирішуватись тим чи іншим шляхом, але вона не дасть якісних результатів, якщо оподаткування не буде справедливим. Адже нині одні сплачують непосильні податки, інші ухиляються від їх сплати.

На сьогодні фінансова наука й практика утвердилися у думці, що найефективнішою є податкова система з невеликою кількістю податків, але яка охоплює усі основні об'єкти оподаткування [5, с. 187—188]. Отже, податкова політика України не може обмежуватися лише введенням нових видів податків, які наповнені старим змістом. Основою системи податків в Україні повинні стати податки, які становлять фундамент податкових систем більшості країн Європи, який сформований під впливом гармонізаційних дій з боку інституцій ЄС.

Прийняття з 2011 р. Податкового кодексу України [8] наблизило чинну систему податків до європейських стандартів та є позитивним моментом у здійсненні податкового реформування в Україні. Так, вжиті заходи з вилучення із складу податків як таких, що за своєю економічною сутністю мають неподатковий характер (державне мито; єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон), а також які є неефективними для місцевих бюджетів у частині забезпечення незначних, але досить обтяжливих в адмініструванні (2 місцевих податків (комунального податку і податку з реклами) і 10 місцевих зборів). Запроваджений податок на нерухоме майно, який має стати серйозним

джерелом доходів вітчизняних місцевих бюджетів, а європейські принципи його стягнення стимулюватимуть ефективне використання об'єктів нерухомого майна. Крім того, проведені з урахуванням вимог ЄС заміни курортного збору на туристичний збір та збору за забруднення навколишнього природного середовища на екологічний податок. Однак невирішеним питанням, яке не узгоджується з вимогами ЄС, залишається віднесення до об'єктів акцизного оподаткування природного газу, електричної та теплової енергії і водночас скасування збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію і збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ.

3. Зміна пропорцій в оподаткуванні факторів виробництва і споживання, а саме перенесення податкового навантаження з праці і капіталу на споживання, ресурсні платежі та екологічний податок.

Необхідно зазначити, що зниження законодавчо закріплених ставок основних податків (ПДВ, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб) не призвело до ефективних змін у рівнях оподаткування капіталу і споживання в Україні. Відбулося збільшення рівнів ефективних ставок податків на працю, капітал і споживання. У результаті ефективна ставка податків на споживання в Україні встановилася практично на рівні ЄС-27, а ставки податків на працю і капітал є нижчими, ніж в європейській країнах. Така ситуація не узгоджується з практикою держав-членів ЄС, а отже вимагає перенесення податкового навантаження з праці і капіталу на споживання, ресурсне і екологічне оподаткування.

Аналіз останніх тенденцій показав, що перетворення податкової системи окремих європейських країн відбувається у напрямі перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва, передусім праці, на природні ресурси і екологічні податки. Відповідні податкові реформи, в ході яких відбувається узгоджена різновекторна зміна ставок екологічних податків і податків на працю, проведені у Данії, Італії, Нідерландах, Німеччині, Норвегії, Великобританії, Фінляндії, Швеції та Швейцарії. Втрати бюджету від зниження рівня оподаткування праці та капіталу компенсувалися шляхом підвищення податкового навантаження на природні ресурси [7]. Враховуючи це, а також те, що в Україні при значних запасах природних ресурсів рівень стягнення екологічних і ресурсних платежів незначний, необхідно передбачити збільшення ставок цих податків, розширення бази екологічного податку в результаті включення до неї викидів в атмосферу, що здійснюються повітряними суднами, а також збільшення розміру податку за розміщення відходів з метою розв'язання проблеми їх накопичення та переробки.

4. Забезпечення справедливості в оподаткуванні шляхом перерозподілу доходів від багатих до бідних.

Податок на доходи фізичних осіб є досить важливим у податковій системі України. Одним з характерних особливостей є його значне соціально значення, масштабність кількості платників податку, достатньо високий розмір загальних надходжень до бюджету. У той же час, існуюча пропорційна система оподаткування доходів громадян, що не узгоджується з практикою більшості європейських країн, в яких застосовуються прогресивні технології оподаткування, не забезпечує соціальну справедливість і ефективність вирівнювання доходів між різними верствами населення. Для вирішення цього питання, на наш погляд, необхідно запровадити малопрогресивну шкалу оподаткування трудових доходів фізичних осіб. Так, за діючою стандартною ставкою податку на доходи фізичних осіб (15%) можна оподатковувати низький рівень заробітної плати населення (до 5 мінімальних заробітних плат); за підвищеною ставкою 17% — доходи середніх прошарків населення

(від 5 до 20 мінімальних заробітних плат); надвисокі трудові доходи (більше 20 мінімальних заробітних плат) можна запропонувати обкласти податком на доходи фізичних осіб за ставкою 19%. Такий підхід наблизить вітчизняний механізм оподаткування доходів громадян до практики європейських країн, а також підвищить ефективність стягнення податків на працю в Україні.

Також для комплексного забезпечення соціальної справедливості системи індивідуального оподаткування доходів громадян в Україні, її удосконалення крім зміни ставок необхідно здійснювати шляхом: 1) удосконалення системи податкових соціальних пільг; 2) наближення чинного порядку надання податкового кредиту (знижок з доходу) практиці європейських країн; 3) наближення ставок оподаткування доходів резидентів та нерезидентів; 4) підвищення ефективності оподаткування доходів, отриманих самозайнятими особами; 5) удосконалення системи оподаткування доходів від операцій з продажу нерухомого майна, спадщини, вигравів, призів, подарунків тощо.

5. Підвищення регулюючого потенціалу окремих податків.

Враховуючи високі регулюючі можливості окремих прямих і непрямих податків, що впроваджені у європейській податковій системі, напрямками трансформації податкової політики України в контексті забезпечення і підвищення ролі податків у регулюванні соціально-економічних процесів повинні стати: 1) запровадження системи акцизного оподаткування європейського зразка з метою зниження рівня споживання алкогольних напоїв і тютюнових виробів; 2) зміцнення конкурентних позицій вітчизняних підприємств шляхом зниження оподаткування, що впливає на збільшення собівартості виробленої продукції; 3) створення сприятливих умов для залучення іноземних інвестицій, активізації інноваційно-інвестиційної діяльності з одночасним розробленням і застосуванням інструментів податкового регулювання для стимулювання економічної активності підприємств; 4) скорочення податкових пільг приватним підприємствам та надання пільг працюючим громадянам виключно з урахуванням рівня їх оподаткованого доходу незалежно від професійної або галузевої ознаки.

6. Врегулювання проблем застосування спеціальних режимів оподаткування з вимогами ЄС.

Окрім розширення податкової бази, необхідні гнучкі механізми перерозподілу податкового навантаження задля забезпечення нейтральності, простоти виконання та усунення дискримінації платників податків. Найбільш ефективні для цього альтернативні режими оподаткування чи ставки, які встановлюються залежно від розміру доходу чи іншої податкової бази, наприклад, знижені ставки податку на окремі види діяльності чи суми доходу, а також можливість застосування спрощеної системи оподаткування.

Практика показує, що цілісність податкової системи України порушується внаслідок співіснування в ній загальної та спрощеної систем оподаткування доходів приватних підприємців і юридичних осіб. У державах-членах ЄС замість спрощеної системи оподаткування малого бізнесу застосовуються такі форми державної підтримки, як звільнення деяких видів підприємств від необхідності ведення звітності про результати провадження господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності, а також спеціальних режимів обкладення ПДВ для деяких типів підприємств, передусім сільськогосподарських підприємств. Щодо приватних підприємців, то в країнах Західної Європи існує практика зменшення ставки податку на доходи фізичних осіб від підприємницької діяльності замість існування окремої спрощеної системи оподаткування їх доходів [7].

Але враховуючи соціальну напруженість питання спрощеної системи оподаткування в Україні, вважаємо завчасне її скасування. Потрібно застосувати системний підхід до комплексного вирішення проблематики подальшого функціонування системи спрощеного оподаткування.

7. Удосконалення механізму стягнення внесків на соціальне страхування.

Для досягнення мети податкової реформи в контексті євроінтеграції необхідно вжити також заходи щодо реформування системи сплати внесків на соціальне страхування, які не входять до складу податкової системи, однак впливають на загальний рівень оподаткування економіки і зокрема на працю. Так, запровадження з 2011 р. єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування стало суттєвим кроком наближеності до європейської практики. У той же час для подальшої узгодженості вітчизняної практики європейським стандартам необхідно здійснити поетапне зниження ставки єдиного соціального внеску з урахуванням темпів зростання обсягу надходжень у результаті підвищення рівня заробітної плати, а також поступову зміну пропорції розподілу страхованих внесків між роботодавцями і найманими працівниками у результаті підвищення ставки єдиного соціального внеску для найманих працівників і зниження її для роботодавців.

8. Реформування податкової служби, системи адміністрування податків і податкового контролю.

Порівнюючи практику організації діяльності податкових служб в європейських країнах і Україні можна стверджувати, що в нашій державі існує значне відхилення від основних принципів функціонування податкових органів у цих країнах, що, безумовно гальмує розвиток економіки в Україні [3, с. 365]. Це вимагає вжиття обґрунтованих заходів реформування системи органів ДПС України, підвищення ефективності їх діяльності, не справляючи негативного впливу на розвиток підприємництва. Основними напрямками модернізації вітчизняної податкової служби до вимог ЄС повинні стати: 1) реорганізація структури податкової служби в умовах обмеженості фінансових та трудових ресурсів; 2) підвищення рівня інформаційного забезпечення та автоматизації роботи органів ДПС; 3) підвищення рівня інформованості платників податків за рахунок розвитку довідково-консультативної роботи податкової служби; 4) створення ефективною системою інформаційної взаємодії між органами ДПС і іншими органами влади, а також податковими службами європейських країн.

Важливим напрямом податкової реформи повинні стати заходи щодо підвищення ефективності податкового адміністрування і податкового контролю, у т. ч. шляхом гармонійного поєднання інтересів держави та платників податків; упорядкування правил і вдосконалення процедури проведення перевірок платників податків, їх планування та аналітичне супроводження; забезпечення адміністративної простоти, економічності і стабільності процесу нарахування і сплати податків, а також уніфікація та спрощення податкової звітності, зокрема зменшення обсягу та періодичності її подання. Це не тільки є потенційним резервом для подальшого зниження податкового тягаря в Україні, але і необхідним в цілях забезпечення рівності конкурентного режиму для сумлінних платників податків.

## ВИСНОВКИ

Отже, комплексно сформувати та ефективно реалізувати в Україні програму заходів щодо вирішення проблем податкової політики можливо за рахунок здійснення трансформаційних перетворень, які визначатимуть ефективність податкових реформувань.

Однак позитивний ефект від проведення вітчизняної податкової реформи можливий тільки у випадку її синхронізації з іншими економічними перетвореннями в Україні, зокрема бюджетної системи, соціальної політики, інвестиційної стратегії. Проведення запропонованих заходів податкових реформувань повинно забезпечити справедливий підхід держави до громадян і підприємств усіх форм власності та спиратися на принципи сучасної демократичної європейської країни.

## Література:

1. Василик О.Д. Податкова система України [Текст]: навч. посібн. / О.Д. Василик. — К.: ВАТ "Поліграфкнига", 2004. — 478 с.
2. Десятнюк О.М. Прагматика реформування податкової системи в умовах ризиків [Текст] / О.М. Десятнюк // Вісник економічної науки України. — 2008. — № 1. — С. 22—26.
3. Іванов Ю.Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування [Текст]: монографія / Ю.Б. Іванов — Х: ВД "ІНЖЕК", 2007. — 448 с.
4. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні [Текст]: монографія / А.І. Крисоватий. — Тернопіль: Kart-blansh, 2005. — 371 с.
5. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення: монографія [Текст] / А.М. Соколовська. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.
6. Проект Стратегії податкової реформи [Електронний ресурс] / Секретаріат Президента України. — Режим доступу: <http://eurorukh.org.ua/files/strategy-ukraine.PDF>. — 01.09.2013. — Назва з екрану.
7. Про затвердження стратегії реформування податкової системи [Електронний ресурс]: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1612-р. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. — 01.09.2013. — Назва з екрану.
8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. — 01.09.2013. — Назва з екрану.

## References:

1. Vasylyk, O.D. (2004), Podatkova systema Ukrainy [The tax system of Ukraine], VAT "Polihrafknyha", Kyiv, Ukraine.
2. Desiatniuk, O.M. (2008), "Pragmatics of tax reform in terms of risk", Visnyk ekonomichnoi nauky Ukrainy, vol. 1, pp. 22—26.
3. Ivanov, Yu.B. (2007), Problemy rozvytku podatkovoi polityky ta opodatkovannia [Problems of tax policy and taxation], VD "INZhEK", Kharkiv, Ukraine.
4. Krysovatyj, A.I. (2005), Teoretyko-orhanizatsijni dominanty ta praktyka realizatsii podatkovoi polityky v Ukraini [Theoretical and organizational dominance and practice of tax policy in Ukraine], Kart-blansh, Ternopil', Ukraine.
5. Sokolovs'ka, A.M. (2004), Podatkova systema derzhavy: teoriia i praktyka stanovlennia: monohrafiia [The tax system of the State: Theory and Practice of becoming], Znannia-Pris, Kyiv, Ukraine.
6. Project Tax Reform Strategy (2006), "Secretariat of the President of Ukraine", available at: <http://euro-ruk.org.ua/files/strategy-ukraine.PDF> (Accessed 1 September 2013).
7. On approving the strategy of tax reform (2009), "Cabinet of Ministers of Ukraine", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> (Accessed 1 September 2013).
8. Tax Code of Ukraine (2010), "Code of Ukraine", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> (Accessed 1 September 2013).

Стаття надійшла до редакції 03.09.2013 р.